

пенсаційна функція пені полягає в тому, що платник податків додатково зобов'язаний компенсувати збитки бюджетів та державних цільових фондів у випадку несвоєчасного виконання обов'язку.

**Павленко К. К.**

*Національний університет державної податкової служби України,  
здобувач кафедри фінансового права*

## **НАБУТТЯ ЧИННОСТІ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИМИ НОРМАМИ ЗІ ВСТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ: АСПЕКТ СТАБІЛЬНОСТІ ТА МІНЛИВОСТІ**

За останні більш ніж два десятиліття, що минули з часу здобуття незалежності Українською державою, відбулась докорінна перебудова в усіх сферах вітчизняного суспільного життя, що знаменувала собою визнання України сучасною, самостійною, демократичною, соціальною, правовою державою, гарантування політичного та ідеологічного багатоманіття, становлення та розвиток ринкових відносин, забезпечення плюралізму форм власності тощо.

Чи не найбільших змін, при цьому, зазнали та продовжують зазнавати відносини у сфері оподаткування, які покликані собою створити міцне фінансове підґрунтя для закріплення досягнутих позитивних зрушень, подальшого розвитку бажаних для суспільства державотворчих і правотворчих процесів, реалізації функцій держави, втілення публічного інтересу всього Українського народу.

Звідси, формуються дві характерні властивості, що притаманні податковим відносинам: по-перше, їх пріоритетність і виключна важливість для держави та суспільства в цілому; по-друге, яскраво виражене постійне протистояння одночасно стабільності й мінливості у їх правовому регулюванні.

Пріоритетність податкових відносин має декілька форм вираження: передусім, у їх існуванні виключно в якості правовідносин з використанням у них імперативного методу регулювання, що втілюється у безумовних і односторонніх зобов'язаннях фізичних та юридичних осіб. Саме тому кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори (ст. 67 Конституції України), а у податкових правовідносинах відбувається інверсія, коли замість традиційної конструкції єдності прав та обов'язків виникає формула обов'язків та прав, підкреслюється першочерговість податкового обов'язку. Інший прояв пріоритетності податкових правовідносин, полягає у тому, що система оподаткування, податки та збори встановлюється виключно законами України (ч. 2 ст. 92 Конституції України).

Протистояння стабільності та мінливості є одним з прикладів типової діалектичної боротьби і, з одного боку, опосередковується особливою суспільною значущістю податкових правовідносин, і в цій частині тяжіє

до стабільності; а з іншого боку – відображає об'єктивні риси будь-яких суспільних відносин, які існують у постійному беззупинному розвитку та потребують тих правових форм організації та забезпечення, які у найбільшій мірі враховують реально існуючі суспільні процеси, і в цій частині тяжіє до мінливості.

Практичним відображенням вказаних властивостей податкових відносин стало прийняття у 2010 році єдиного кодифікованого акта вітчизняного податкового законодавства – Податкового кодексу України, який водночас закріпив передумови стабільності правового регулювання податкових відносин, але між тим впровадив зміни до більшості основоположних правових конструкцій сфери оподаткування. Вельми актуальним в цій ситуації постає питання моменту набуття чинності новими податково-правовими нормами, якими встановлюються податки та збори вітчизняної податкової системи.

Податково-правова норма, як і будь-які інші юридичні норми, створюється в процесі правоутворення, разом із завершенням його останнього, інституційного, етапу – правозакріплення або правотворчості, в процесі чого така норма набуває своєї зовнішньої форми, джерела вираження.

В Україні, як держави романо-германської правової сім'ї, головною формою закріплення податково-правових норм є єдиним джерелом податково-правових норм, що закріплюють обов'язкові податкові платежі, є закон. У цьому випадку народження податково-правової норми співпадає із завершенням останньої стадії законотворчої процедури, якою є оприлюднення, тобто доведення до широкого загалу, Президентом України тексту підписаного ним закону шляхом його опублікування в офіційних друкованих засобах масової інформації, що має бути виконано у п'ятнадцятиденний (у випадку із доланням парламентом ветоного головою держави закону – десятиденний) строк із моменту отримання закону від Голови Верховної Ради України (ч. 2, 4 ст. 94 Конституції України).

Офіційне опублікування закону, в свою чергу, може бути визнано першою необхідною та обов'язковою умовою набуття чинності податково-правовою нормою, що закріплюється у формі закону.

Другою такою умовою є настання певного моменту у часі, який законодавець вбачає як найбільш оптимальний для початку реалізації закріплених законом податково-правових норм, що має слугувати меті забезпечення правопорядку з урахуванням загальнолюдських цінностей права. За будь-яких умов, цей момент не повинен передувати набуття законом властивості загальновідомості, презумпція якої виникає із офіційним опублікуванням закону.

Закон набирає чинності через десять календарних днів з дня його офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня його опублікування (ч. 5 ст. 94 Конституції України). Звідси можливо виділити загальний та спеціальний порядок набрання чинності

законами України: загальним або конституційним порядком є сплив десятиденного терміну із дня офіційного опублікування тексту закону; спеціальним є той порядок, що передбачений в самому законі.

Набуття вітчизняними законами чинності в спеціальному порядку може відбуватись чотирма шляхами: по-перше, набуття законом чинності з дня його офіційного опублікування; по-друге, набуття законом чинності із спливом будь-якого іншого ніж десятиденного терміну з дня офіційного опублікування закону; по-третє, набуття законом чинності із чітко зазначеної календарної дати, що наступить у майбутньому після офіційного опублікування закону; по-четверте, набуття законом чинності з настанням після його офіційного опублікування будь-якого іншого вказаного у законі юридичного факту.

До положень закону, що містить податково-правові норми, якими безпосередньо закріплюються елементи правового механізму обов'язкового податкового платежу або передбачаються зміни до складу вітчизняної податкової системи, можуть бути застосовані не всі зазначені різновиди порядку набрання чинності законами України, а тільки два з числа спеціальних, коли набрання чинності відбувається або із прямо вказаної у законі календарної дати, або із настанням юридичного факту.

Причому, такі календарна дата чи юридичний факт мають співпадати із початком будь-якого майбутнього бюджетного періоду та бути віддаленими у часі від моменту офіційного опублікування закону не менш ніж на шість місяців. Ця обставина, як вияв стабільності податкових правовідносин, у вітчизняному податковому законодавстві закріплена на рівні його вихідних засад: зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (підп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України).

Бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року, крім випадку дії особливих обставин, якими є введення воєнного стану або оголошення надзвичайного стану в Україні, коли бюджетний період може бути іншим (ч. 1, 2 ст. 3 Бюджетного кодексу України). Тому загальним правилом є те, що момент набуття чинності податково-правовими нормами, закріпленими у формі закону і якими передбачаються зміни до складу податкової системи України або до правового механізму окремих податків та зборів, не може бути іншим, ніж 0 годин 0 хвилин 1 січня будь-якого майбутнього календарного року, а такий календарний рік не може бути наступним, якщо закон, що ці норми містить, було офіційно оприлюднено пізніше ніж 30 червня поточного року.

Встановлення податків і зборів, що входять до складу податкової системи України є не одномоментним процесом, а фактично розмежовується на дві змістовні частини: законодавче закріплення обов'язкового податкового платежу та введення його в дію. Перша частина цього процесу належить до виключних повноважень Верховної Ради України, реалізується тільки через законотворчу процедуру і має своїм наслідком появу податково-правової норми у формі закону. Повноваження із другої частини процесу встановлення вітчизняних обов'язкових податкових платежів – введення їх у дію – розподілені між вищим представницьким органом держави та представницькими органами місцевого самоврядування: щодо загальнодержавних податків та зборів введення в дію здійснюється Верховною Радою України, а щодо місцевих податків та зборів – відповідними місцевими радами.

Податково-правові норми, якими вводяться в дію місцеві податки та збори податкової системи України, стають оформленими не законами, а відповідними актами представницьких органів місцевого самоврядування. За цих умов, гарантований принципом стабільності не менш ніж шестимісячний термін, що має відмежовувати момент офіційного доведення до широкого загалу податково-правових норм, якими передбачається внесення змін до правового механізму податку або збору податкового характеру, та початок нового бюджетного періоду, в якому вони набудуть чинності, зменшується на п'ятнадцять днів, а сам принцип стабільності податкових правовідносин отримує новий зміст: рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період); в іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом (підп. 12.3.4. п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України).

**Мірошниченко М. В.**

*Національний університет «Юридична академія України  
імені Ярослава Мудрого», здобувач кафедри фінансового права*

## **ДЕЯКІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ НА МЕЖІ ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО ТА ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

Особливості вирішення податкових спорів принципово розмежовують дві процедури. Апеляційне адміністративне оскарження забезпечується виключно в межах упорядкування таких процедур податковим законодавством, тоді як вирішення судових спорів в цій сфері відносин об'єктивно обумовлює межу застосування адміністративного та податко-